

KURUMLARIN TAŞINMAZ VE İŞTİRAK HİSSESİ SATIŞ KAZANÇLARINDA İSTİSNA UYGULAMASI

Ekrem SAATÇİ (*)

I - GİRİŞ

5422 sayılı (eski) Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin (12) numaralı bendinde düzenlenen taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazançlarına ilişkin istisnaya, 5520² sayılı (yeni) Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin (e) bendinde yer verilmiş olup, eski kanunda düzenlenen bahse konu istisnadan bir takım farklılıklar arz etmektedir. Yazımızda 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu sonrası kurumların en az iki tam yıl süre ile aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlara uygulanan istisnaya ilişkin açıklamalara yer verilecek olup, ayrıca eski ve yeni kurumlar vergisi kanununda yer alan söz konusu istisnanın karşılaştırması yapılacaktır.

2-Yasal Mevzuat

-Eski Düzenleme

Uzun yıllar Kurumlar Vergisi Kanuna eklenen geçici maddelerde düzenlenen gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından elde edilen kazançla ilişkin istisna, 5281³ sayılı Kanun ile 5422 sayılı (eski) Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesine (12) numaralı bent eklenmek suretiyle 01/01/2005 tarihinden itibaren kalıcı hale getirilmişti. Söz konusu dü-

zenlemede özetle; kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerinin satışından doğan ve sermayeye eklenmesine karar verilen kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Diğer taraftan tam mükellef sermaye şirketleri dışındaki kurumlar ile dar mükellef kurumlarda satıştan elde edilen kazancın sermayeye eklenme şartı bulunmayıp, satıştan elde edilen kazanç beş yıl süre ile pasifte özel bir fon hesabında tutulacaktır. Beş yıl içinde herhangi bir şekilde fon hesabından çekilen istisna uygulanan kazanç tutarları çekildikleri yılın geliri kabul edilerek vergilendirileceklerdir.

İstisna uygulamasından yararlanılabilmesi için, sermayeye ilave şartının satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar gerçekleştirilmesi şarttır. Vadeli satış halinde, ilk yapılan tahsilatın iştirak hissesi veya gayrimenkulün maliyet bedeline ilişkin olduğu kabul edilecektir. Bu süre içinde sermayeye eklenmeyen kazanç kısmı için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılacaktır.

Yine eski düzenlemede, menkul kıymet veya gayrimenkul ticareti ile uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışında tutulmuştur.

(*) Vergi Denetmen Yrd.

¹ 10/06/1949 tarih ve 7729 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

² 21/06/2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³ 31/12/2004 tarih ve 25687 3. mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

-Yeni Düzenleme

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin (e) bendi aşağıdaki gibidir.

Madde-5/e: "Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı.

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satış yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarî değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınır.

Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında iki yıllık sürenin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır.

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralınmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır."

3-İstisnanın Kapsamı ve İstisnaya Konu İktisadi Kıymetler

Kurumların iki tam yıl süre ile aktiflerinde yer alan taşınmaz ve iştirak hisseleri ile kurucu senetle-

ri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı belli şartlar dahilinde kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

İstisnaya konu taşınmazlar Türk Medeni Kanunu'nda yer alan "Taşınmaz" olarak tanımlanan ve esas itibariyle bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır. Bunlar Türk Medeni Kanunu'nun 704. maddesinde; arazi, tapu siciline ayrı sayfalarda kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ile kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler olarak sayılmıştır. Taşınmazların istisna uygulamasına konu edilebilmeleri için tapu siciline tescil edilmiş olmalarına ilişkin bent metninde herhangi bir belirleme yapılmamakla beraber, söz konusu bendin gerekçesinde⁴ istisna uygulamasından yararlanılabilmesi için taşınmazların Türk Medeni Kanunu'nun 705. maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmeleri gerektiği belirtilmiştir. Buna göre, taşınmazların kanunun (e) bendinde yer alan istisnaya konu edilebilmeleri için tapuya tescil edilmiş olmaları gerekmektedir.

İstisnaya konu iştirak hisseleri ise esas itibariyle, anonim şirketlerin hisse senetlerini, limited şirketlere ait iştirak paylarını, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık paylarını ve iş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık paylarını ifade etmektedir.

4-İstisnadan Yararlanma Şartları

Taşınmaz ve iştirak hissesi satışından elde edilen kazançların 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin (e) bendi kapsamında istisna uygulamasına konu edilebilmesi için taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının asgari iki yıl (730 gün) kurumun aktifinde yer alması gerekmektedir. Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarî değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınacaktır. Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan

⁴ 5520 sayılı K.V.K. kanun ve madde gerekçeleri www.gib.gov.tr internet adresinden alınmıştır.

haklarının satışında iki yıllık sürenin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınacaktır.

İstisna uygulamasından satışın yapıldığı yılda yararlanılacak olup, istisna uygulanabilmesi için satış sonucunda bir kazanç doğması ve satan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması gerekmektedir. Bu nedenle istisnaya konu iktisadi kıymetlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, takası gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir.

İstisna, söz konusu iktisadi kıymetlerin satışından doğan kazancın % 75'ine uygulanacak olup, istisnaya konu kazanç tutarı satış izleyen yıldan itibaren beş yıl süre ile pasifte özel bir fon hesabında tutulacaktır. Öte yandan istisna uygulamasından yararlanılabilmesi için satış izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar satış bedelinin tamamının tahsil edilmesi gerekmektedir.

İstisna uygulamasından tam mükellef kurumların yanı sıra dar mükellef kurumlarda yararlanma imkânına sahiptirler. Ancak, esas faaliyet konusu menkul kıymet ve taşınmaz ticareti olan kurumların bu amaçla diğer bir ifade ile ticari faaliyet kapsamında iktisap ettikleri ve ellerinde tuttukları kıymetlerin satışında elde edilen kazançlar diğer şartların mevcut olması halinde dahi istisnadan yararlanamayacaktır. Aynı şekilde, esas faaliyet konusu menkul kıymet ve taşınmaz ticareti olmamakla birlikte, ticari amaçla başka kurumlara ait iştirak hisselerini elinde bulunduran kurumların, söz konusu iştirak hisselerinin satışından elde ettikleri kazançların da elde tutulma süresi ne olursa olsun istisna uygulamasından yararlanmalarına imkan yoktur.

Bununla birlikte taşınmaz ticareti ile uğraşan mükelleflerin faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri diğer bir ifade ile alım satım konu etmek amacı dışında edindikleri taşınmazların satılması durumunda diğer şartların da mevcut olması halinde istisna uygulamasından yararlanılabilecektir. Ancak taşınmaz kiralaması faaliyeti ile uğraşan kurumların bu amaçla edindikleri kıymetlerin satışından doğan kazançlara istisna uygulanmayacaktır.

Diğer taraftan, 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin (e) bendinin gerekçesinde; istisnanın temel amacının kurumların mali yapılarının güçlendirilmesi ve teşviki olduğu belirtilerek, ekonomik açıdan firmalara ilave imkan sağlamayan işlemlerin kapsam dışında kalacağı, bu nedenle ilişkili kişi veya kurumlar ya da aynı gruba dahil şirketler arasında yapılacak taşınmaz veya iştirak hissesi satışlarından fiktif olarak elde edilecek kazançlara istisna uygulanmayacağı belirtilmiştir.

5-İstisnadan Yararlanma Şartlarının Kaybedilmesi

Yazımızın önceki bölümlerinde açıklandığı üzere, istisna uygulamasından satışın yapıldığı yılda yararlanılacaktır. Bununla birlikte, taşınmaz ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlarda istisna uygulamasını düzenleyen 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin (e) bendinde, istisna uygulanan tutarın, satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması gerektiği ve satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmemesi halinde uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilemeyen vergiler ziyaa uğramış sayılacaktır. Yine beş yıl içinde özel fon hesabından başka bir hesaba (sermayeye ilave hariç) nakledilen, işletmeden çekilen, dar mükellef kurum tarafından ana merkeze aktarılan kazanç kısmı için, uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilemeyen vergiler ziyaa uğramış sayılacaktır. Aynı süre içinde kurumların tasfiyesi halinde de (devir ve bölünmeler hariç) bu hükümler uygulanacaktır.

6-Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satış Kazançlarına Uygulanan İstisnada Eski ve Yeni Kanununun Karşılaştırılması

-Eski kanunda yer alan ve istisna uygulanabilmesi için istisnaya konu iktisadi kıymetlerin iki yıl elde bulundurulmuş olma şartı yeni kanunda da muhafaza edilmiştir.

-Yeni kanunda eski kanundan farklı olarak kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakkı satış kazançlarının da istisnadan yararlanacağı kanun metninde yer almıştır.

-Eski kanunda gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazançlarının tamamı istisnaya konu iken yeni kanunda söz konusu kazançların %75'lik kısmı istisnaya konu edilmiştir.

-Eski kanunda istisnadan yararlanabilmek için satıştan elde edilen kazancın satışı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar sermayeye eklenmesi gerekmekte idi. Yeni kanunda sermayeye eklenme şartı yer almamış olup, bunun yerine istisnadan yararlanabilmek için satıştan elde edilen kazancın istisnadan yararlanan kısmının satışı izleyen beşinci takvim yılının sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması gerekmektedir.

-Eski kanunda vadeli satışlarda ayrı bir düzenleme yapılmış ve ilk yapılan tahsilatların iktisadi kıymetin maliyet bedeline ait olduğu kabul edilmiştir. Takiben yapılan tahsilatlar sonrası kazanç doğduğu yılda istisnadan yararlanılabilmekteydi. Yeni kanunda ise satışın yapıldığı yılda istisnadan yararlanılmakta olup, ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi gerekmektedir.

Konuyu bir örnekle açıklayacak olursak; "A Limited Şirketi" maliyet bedeli 5.000-YTL olan gayri-

menkulünü 15/09/2006 tarihinde 13.000-YTL bedel ile satmıştır. "A Limited Şirketi" söz konusu gayrimenkulü 10/09/2004 tarihinde satın alarak aktifine kayıt etmiştir. Bu durumda satıştan elde edilen kazanca uygulanacak istisnaya ilişkin bilgiler eski ve yeni kanun hükümleri doğrultusunda aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

7-Sonuç

Çalışmamızda 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin (e) bendinde düzenlenen taşınmaz ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlarda istisna uygulamasına yönelik açıklamalara yer verilmiş olup, kurumların iki yıl süre ile aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı istisnaya konu olacaktır. Ancak söz konusu istisnadan yararlanabilmek için, satış bedelinin satışı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi ve satıştan doğan kazancın istisnaya konu kısmının satışı izleyen beşinci takvim yılının sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması gerekmektedir.

	5422 sayılı (eski) K.V.K.	5520 sayılı (yeni) K.V.K.
İstisna Uygulanacak Kazanç Tutarı	(13.000 - 5.000=) 8.000-YTL	((13.000-5.000)*0,75=) 6.000.-YTL
İstisnadan Yararlanma Şartları	-Satıştan doğan kazanca istisna uygulanabilmesi için şirket yönetim kurulunca ilgili yılın KV. beyannamesinin verileceği tarihe kadar söz konusu kazancın sermayeye eklenmesi kararı alınmış olmalıdır. -Satışı izleyen ikinci takvim yılının sonuna (31/12/2008) kadar sermayeye ilave işlemi yapılmış olmalıdır. -İstisnadan, peşin satışlarda aynı yıl, vadeli satışlarda ise tahsilatın 5.000-YTL'yi aştığı dönemde yararlanılacaktır.	-Satışın yapıldığı dönemde (2006 yılında) istisnadan yararlanılacaktır. -Satış bedeli satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci yılın sonuna (31/12/2008) tarihine kadar tahsil edilmelidir. -İstisnaya konu tutar (6.000-YTL) pasifte özel bir fon hesabına alınacak ve bu tutar 2011 yılının sonuna kadar (sermayeye eklenme dışında) bu hesapta tutulacaktır. -İstisna uygulandıktan sonra istisnaya ilişkin şartların ihlali halinde istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilemeyen vergiler ziyaa uğramış olacaktır.